Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1917/2016

Urteil vom 3. August 2016

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Marianne Ryter, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X._____**,** …
vertreten durch …
Beschwerdeführer,

gegen

Eidg. Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

A.

A.a Am 16. Juli 2008 richtete die Steuerbehörde der USA, der Internal Revenue Service (nachfolgend: IRS), ein Amtshilfeersuchen an die Schweiz, in dem sie um Herausgabe der Namen von Kunden einer schweizerischen Bank ersuchte, welche verdächtigt wurden, «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen zu haben. In der Folge gerieten immer mehr Banken in den Verdacht, ihren Kunden bei der Umgehung US-amerikanischer Steuervorschriften geholfen zu haben. Seither versuchen die Schweiz und die USA einen Weg zu finden, der unter Wahrung der rechtlichen Vorschriften sowohl der Schweiz als auch der USA den betroffenen Banken eine Möglichkeit gibt, diese Vergangenheit zu bereinigen. Die betroffenen Banken können sich nämlich in den USA grundsätzlich nur dann einer Strafklage entziehen, wenn sie mit den Strafbehörden kooperieren und Daten ihrer Kunden herausgeben, während das schweizerische Recht diese Herausgabe von Kundendaten gerade untersagt.

A.b Am 29. August 2013 unterzeichneten das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) und das amerikanische Justizdepartement (Department of Justice, DoJ) eine gemeinsame Erklärung («Joint Statement») (die deutsche Version findet sich im Internet unter: http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/31813.pdf; die englische unter: http://www.justice.gov/iso/opa/resources/753201382916464466 4074.pdf; beide letztmals besucht am 3. August 2016). In dieser Erklärung weisen die beiden Länder auf das Programm für schweizerische Banken (nachfolgend: Bankenprogramm) hin, welches die USA den Banken, die unversteuerte Konten von in den USA steuerpflichtigen Personen führten, zur Regulierung dieses Verhaltens zur Verfügung stellten (dazu im Einzelnen: Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 6.4.1).

A.c Die Bank A._____ (nachfolgend: A._____) nimmt an diesem Programm teil und hat dem IRS entsprechende Informationen übermittelt.

B.

B.a Am 3. Juni 2015 stellte der IRS ein Amtshilfeersuchen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Dieses stützt sich auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61, DBA-USA 96) und das dazugehörige Protokoll (ebenfalls unter SR 0.672.933.61, Protokoll 96) ab. Das Ersuchen betraf ein

Konto, das als «Konto ***1» bezeichnet war (die Kontonummer selbst wurde im Ersuchen nicht erwähnt) und welches sich bei der A._____ befinde. Der IRS ersuchte darum, ihm die US-steuerpflichtige Person zu nennen, die in der Steuerperiode vom 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2012 eine Zeichnungs- oder ähnliche Berechtigung an diesem Konto hatte oder daran wirtschaftlich berechtigt gewesen sei.

B.b Im Amtshilfeersuchen beschrieb der IRS den Sachverhalt wie folgt:

Die A._____ nehme als Bank der Kategorie 2 am «Program for Non-Prosecution Agreements or Non-Target Letters for Swiss Banks» (dem Bankenprogramm) teil. Eine Bank, die die Kategorie 2 wähle, nehme an, sie könne im Zusammenhang mit nicht deklarierten Konten mit US-Bezug US-Steuerrecht oder Transaktionsrecht verletzt haben.

Der IRS ersucht um Informationen betreffend ein Konto, das als Konto ***1 bezeichnet wird. Die Person, die am Konto ***1 wirtschaftlich berechtigt sei, werde verdächtigt, «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen zu haben. Dieser begründete Verdacht stütze sich auf Informationen aus verschiedenen Quellen, so den Umstand, dass die A._____ im Rahmen des Bankenprogramms das Konto ***1 als Konto identifiziert habe, welches Muster zeige, die auf «Betrugsdelikte und dergleichen» hindeuteten, und dass die Bank Informationen zu diesem Konto geliefert habe. Weiter habe die A._____ im Rahmen des Bankenprogramms auch Informationen über andere Konten und ihr grenzüberschreitendes Geschäft mit Konten mit US-Bezug geliefert. Auch habe es zusätzliche Informationen aus anderen Quellen im Rahmen des Bankenprogramms gegeben und schliesslich seien öffentlich zugängliche Informationen über die Bank beigezogen worden.

Im Rahmen des Bankenprogramms habe die A._____ zugegeben, dass Bankmitarbeiter gewusst hätten, dass gewisse Konten von US-Kunden [in den USA] nicht deklariert gewesen seien. Gemäss den Erfahrungen des IRS mit Offshore-Konten würden steuerpflichtige Personen, die die notwendigen Dokumente für die korrekte Meldung nicht zur Verfügung stellten, absichtlich solche Dokumente vorenthalten, um ihre Konten und Einkünfte vor dem IRS zu verschleiern. Im Ersuchen wird beschrieben, wie seitens der Bank dabei vorgegangen wurde.

Zudem habe die A._____ gegen das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene «Qualified Intermediary Withholding Agreement» (nachfolgend: QI-

Agreement) verstossen. Ungeachtet der aus diesem Abkommen fliessenden Verpflichtungen habe die A._____ dem IRS für das vorliegende Konto ***1 keine steuerpflichtigen Einkünfte gemeldet.

Konkret zeichne sich das Konto ***1 durch die folgenden Charakteristika aus:

- Das Konto sei am […] 2009 eröffnet und am […] 2012 geschlossen worden.
- Es sei von einer panamaischen privaten Investmentgesellschaft gehalten worden.
- Der im «Formular A» genannte wirtschaftlich Berechtigte sei als US-Bürger und Person mit US-Wohnsitz identifiziert worden. […].
- Es sei in US-Wertschriften investiert worden.
- Der Höchstwert der auf dem Konto liegenden Vermögenswerte habe in der anwendbaren Periode USD […] betragen.
- Der Bank sei kein Formular «W-9» eingereicht worden und die Bank habe kein Formular «1099» für das Konto eingereicht.
- Der Bank sei kein Formular «W-8BEN» eingereicht worden.
- Der wirtschaftlich Berechtigte habe dem Direktor der Gesellschaft Instruktionen […] erteilt.
- Während des relevanten Zeitraums seien USD […] an Familienmitglieder des wirtschaftlich Berechtigten […] überwiesen worden.
- Während des relevanten Zeitraums seien insgesamt USD […] überwiesen worden, wobei […] der wirtschaftlich Berechtigte an diesen Konten dieselbe Person gewesen sei.
- Die Direktoren der Gesellschaft hätten bei Schliessung des Kontos Instruktionen erteilt und es seien ca. USD […] überwiesen worden, […].

Gemäss US-amerikanischem Recht müssten US-Bürger und Einwohner der USA das weltweit erzielte Einkommen in ihren jährlichen Steuererklärungen deklarieren. Um den IRS zu täuschen, hätten Bankmitarbeiter und US-Klienten der Bank Schritte unternommen, um grosse Beträge an US-Steuern auf betrügerische Art zu hinterziehen, indem sie unter anderem Domizilgesellschaften benutzt hätten, um falsche Dokumente zu erstellen. Sie hätten entweder falsche oder gar keine Steuerformulare eingereicht. So seien Vermögenswerte, an denen die Kunden wirtschaftlich berechtigt

seien, verheimlicht und diese Werte sowie das daraus fliessende Einkommen dem IRS nicht deklariert worden.

Das US-Recht würde für Steuerzwecke Organisationsformen nicht anerkennen, wenn sie kein eigentliches Geschäft führten, sondern der Steuerumgehung dienen würden. Solche Gebilde würden auch dann nicht anerkannt, wenn der wirtschaftlich Berechtigte die von ihm getrennte Verwaltung der Gesellschaft nicht respektiere.

Für die Zwecke des Amtshilfeersuchens sei jedes Rechtssubjekt oder jede Einheit, das oder die nach dem Recht irgendeiner Jurisdiktion (einschliesslich den USA) organisiert sei und gemäss der schweizerischen Geldwäschereigesetzgebung als Domizilgesellschaft behandelt werde, als solche zu erachten. Dazu würden auch Personengesellschaften und jedes andere Rechtssubjekt gehören, für die oder für das die Bank ein «Formular A» (oder ein gleichwertiges Dokument) erhalten habe. Es sei dann von einem Konto einer Domizilgesellschaft mit einer wirtschaftlich berechtigten US-Person auszugehen, wenn ein «Formular A» (oder eine gleichwertige Dokumentation) angebe, dass das Konto eine wirtschaftlich berechtigte US-Person aufweise.

Im konkreten Fall habe die Bank Informationen übermittelt, wonach sie wusste, dass der wirtschaftlich Berechtigte am Konto ***1 eine US-Person war, sie aber dennoch den Kontoinhaber nicht dazu zwang («did not force»), die korrekten IRS-Formulare einzureichen, und weiterhin erlaubt habe, dass das Konto ***1 im Namen einer in Panama domizilierten Gesellschaft gehalten wurde. Der wirtschaftlich Berechtigte habe weiterhin die Kontrolle über dieses Konto ausgeübt. Er habe trotz Bestehen der Domizilgesellschaft Vermögen aus dem Konto ***1 auf andere Konten bei der Bank und Drittbanken überwiesen. Schliesslich habe die Bank gewusst, dass in US-Wertschriften investiert worden sei, und dennoch die «withholding tax» nicht einbehalten. So seien die Reporting-Vorschriften der Bank aufgrund des QI-Agreements mit dem IRS umgangen und US-Recht verletzt worden.

Schliesslich erklärt der IRS, im Gegensatz zu Gruppenersuchen, bei denen die Vereinigten Staaten nicht wüssten, dass ein bestimmtes Konto bestehe, werde vorliegend gerade kein Gruppenersuchen eingereicht. Daher sei der begründete Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen» grösser als bei einem Gruppenersuchen.

Zusammenfassend hält der IRS fest, er hege den begründeten Verdacht, dass das Subjekt des Ersuchens mit Hilfe und Unterstützung der Bank auf betrügerische Art und Weise eine Domizilgesellschaft (hier eine Tarngesellschaft, die für US-Steuerzwecke nicht beachtet und so behandelt wird, als existiere sie nicht) benutzt habe und, als Teil eines Lügengebäudes, mit dem Ziel, die US-Steuerbehörden zu betrügen, Dokumente vorbereitet und gehalten habe, die auf betrügerische Weise die Besitzverhältnisse am Konto ***1 falsch wiedergegeben hätten, dies alles mit der Absicht, US-Einkommenssteuerstrafrecht und ziviles Einkommenssteuerrecht zu verletzen. Dieses betrügerische Vorgehen habe zu einer illegalen und substanziellen Reduktion des Steuerbetreffnisses geführt, welches das Subjekt des Ersuchens in Bezug auf Einkommen und Gewinn, der aus US- oder ausländischen Investments stammte, bezahlte. Alles in allem glaubt der IRS, dass die Untersuchung des Subjekts des Ersuchens als einzeln identifizierte US-Person, die eine Unterschriftsberechtigung oder andere Berechtigung über das Konto hatte oder die am Konto wirtschaftlich berechtigt war und die an betrügerischem Verhalten beteiligt war, den Tatbestand von «Betrugsdelikten und dergleichen» erfülle.

Der IRS nennt im Amtshilfeersuchen zudem die anwendbaren Gesetzesbestimmungen und bezieht sich auf die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts im Zusammenhang mit «Betrugsdelikten und dergleichen». Schliesslich zählt er die Dokumente auf, die zu übermitteln er ersucht.

B.c Der IRS ersucht für die Steuerperioden vom 1. Januar 2009 bis zum 31. Dezember 2012 um diverse Bankinformationen.

B.d Er erklärt, dass das Amtshilfeersuchen den gesetzlichen und reglementarischen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis der USA entspreche, so dass er (der IRS) diese Informationen, wenn sie sich in seinem Zuständigkeitsbereich befinden würden, in Anwendung seines Rechts oder im ordentlichen Rahmen seiner Verwaltungspraxis erhalten könnte. Der IRS erklärt weiter ausdrücklich, dass die USA die nach ihrem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hätten.

C.
In der Folge forderte die ESTV die A._____ gestützt auf Art. 8 und 10 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1) am 8. Juni 2015 dazu auf,

ihr die ersuchten Informationen zuzustellen und den wirtschaftlich Berechtigten, der in den USA wohne, deren Staatsbürger er sei, sowie den Kontoinhaber mit den beigelegten Schreiben über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren.

D.
Die Bank kam der Aufforderung der ESTV am 29. Juni 2015 in Bezug auf die Zustellung der ersuchten Bankunterlagen nach, wobei sie dem «Konto ***1» das Konto Nummer ***2 zuordnete, welches von der B._____, gehalten wurde. X._____ sei daran wirtschaftlich berechtigt. Die Kontoinhaberin konnte am 22. Juni 2015 informiert werden.

Die Bank machte die ESTV darauf aufmerksam, dass wohl nicht der Beschwerdeführer, sondern letztlich [eine Person aus der Verwandtschaft], die keine US-Person sei, am fraglichen Konto wirtschaftlich berechtigt gewesen sei. X._____ sei wohl zu Unrecht als wirtschaftlich Berechtigter auf dem «Formular A» angegeben. Auch habe Letzterer die «corporate governance» wohl nicht verletzt.

E.
Die Rechtsvertreterin von X._____ wies sich am 14. Juli 2015 gegenüber der ESTV aus. Am 24. Juli und 12. August 2015 ersuchte sie um Zustellung der von der Bank eingereichten Unterlagen. Die ESTV liess X._____ am 9. November 2015 eine Zusammenfassung des Ersuchens des IRS vom 3. Juni 2015 in Form eines Auszugs sowie weitere Akten zukommen. Gleichzeitig setzte sie eine Frist von zehn Tagen, damit X._____ Stellung zu einer allfälligen Übermittlung der Daten nehmen könne. Die Stellungnahme wurde innert erstreckter Frist am 4. Dezember 2015 eingereicht, wobei X._____ die Voraussetzungen für die Leistung von Amtshilfe als nicht gegeben erachtete.

F.
In ihrer Schlussverfügung vom 22. Februar 2016 kam die ESTV zum Schluss, dem IRS sei die Amtshilfe zu gewähren.

G.
Mit Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht vom 24. März 2016 beantragt X._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) im Hauptbegehren, die Schlussverfügung der ESTV vom 22. Februar 2016 aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Staatskasse.

H.
In ihrer Vernehmlassung vom 9. Mai 2016 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie entscheidwesentlich sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des IRS gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem StAhiG (Art. 1 Abs. 1 Bst. a und Art. 24 StAhiG im Umkehrschluss).

1.2 Das StAhiG hält fest, dass die Schlussverfügung der ESTV betreffend die Übermittlung von Informationen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege unterliegt. Jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, ist sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden (Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG im Umkehrschluss und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Der Beschwerdeführer erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG (vgl. in diesem Sinn letztlich auch BGE 139 II 404 E. 2.1 und 2.3 sowie die in BGE 139 II 451 nicht publizierte E. 1.4 des Urteils des BGer 2C_511/2013 vom 27. August 2013). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1 Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA-USA 96. Demnach tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte aus, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder «für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben» (Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96). Da das US-Steuerrecht den für die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht kennt, wird in Ziff. 10 des gleichzeitig mit dem DBA-USA 96 vereinbarten Protokolls 96 zum Abkommen der Begriff des Steuerbetrugs im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (vgl. dazu E. 4.1; BGE 139 II 404 E. 9.3 mit Hinweis auf die Botschaft des Bundesrates vom 10. März 1997 über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika, BBl 1997 II 1099; Urteile des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 3.1, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 4.1, A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 3).

2.2 Bei den gemäss Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 unter das Abkommen fallenden Steuern handelt es sich um Einkommenssteuern (Art. 2 Ziff. 1 DBA-USA 96), wobei in den USA insbesondere die Bundeseinkommensteuern in Betracht kommen (Art. 2 Ziff. 2 Bst. b DBA-USA 96). Ebenfalls dazu gehört die sog. «backup withholding tax», eine Sicherungssteuer, die auf Dividenden, Zinsen und dem Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlös erhoben wird. Die zuständige Behörde eines Vertragsstaates erteilt auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates die Auskünfte durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten (Art. 26 Ziff. 1 Bst. a und b DBA-USA 96; ausführlich dazu: Urteile des BGer 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 3, 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 5a).

3.

3.1 Die ESTV nimmt bei Ersuchen der zuständigen US-Behörden um Informationsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten nach Art. 26 DBA-USA 96 eine Vorprüfung i.S.v. Art. 6 StAhiG vor. Diese beschränkt sich auf die Frage, ob die Voraussetzungen nach Art. 26 DBA-USA 96 i.V.m. Ziff. 10 des Protokolls 96 bzw. Art. 6 StAhiG glaubhaft gemacht worden sind. In

diesem Verfahrensstadium der prima-facie-Vorprüfung hat die ESTV bezüglich Anfragen aus den USA noch nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Informationsaustausches erfüllt sind oder nicht.

3.2 Die ESTV hat sich erst in der Schlussverfügung im Sinn von Art. 17 StAhiG zur Frage zu äussern, ob ein begründeter Verdacht auf ein Betrugsdelikt im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 vorliegt und ob die von den US-Steuerbehörden genannten Sachverhaltselemente und Daten tatsächlich hinreichend bestimmt sind, um nach schweizerischem Recht als Recht des ersuchten Vertragsstaates die angeforderten Daten zu beschaffen und letztlich zu einem Informationsaustausch zu schreiten. Nicht abzuklären hat sie, ob die vorgeworfenen Taten tatsächlich begangen wurden. Schliesslich hat sie mit der Schlussverfügung zu entscheiden, welche Informationen an die zuständige US-Behörde übermittelt werden dürfen (vgl. Urteil des BVGer A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 2.2). Haben sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte, ist der Tatverdacht zu bejahen; die Amtshilfe ist nur dann zu verweigern, wenn es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen gelingt, den begründeten Tatverdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 4, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 5 m.w.H.).

3.3 Auf das Ersuchen wird gemäss Art. 7 StAhiG nicht eingetreten, wenn es zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden ist (Bst. a), Informationen verlangt werden, die von den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens nicht erfasst sind (Bst. b), oder das Ersuchen den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, z.B. wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind (Bst. c).

Zur Beweisausforschung («fishing expedition») ist hier festzuhalten, dass die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen. Allerdings kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (Urteil des BGer 2A.154/2003 vom 26. August 2003 E. 4.1; Urteil des BVGer B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale,

4. Aufl. 2014, Rz. 293). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun. Allerdings werden an Amtshilfeersuchen betreffend Abgabebetrug gegenüber Amtshilfeersuchen in anderen Fällen erhöhte Anforderungen an die Begründung gestellt. So wurde ein begründeter Verdacht auf Steuer- bzw. Abgabebetrug seit jeher auch im Falle der Auskunftserteilung nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA verlangt (zum Ganzen: BGE 139 II 404 E. 7.2.2, 139 II 451 E. 2.1 und 2.2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.1.3).

4.

Nun ist auf die tatsächlichen Voraussetzungen einzugehen, die in Bezug auf ein Amtshilfeersuchen aus den USA erfüllt sein müssen. Da im vorliegenden Fall unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer eine US-Person ist und der persönliche Geltungsbereich von Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 ebenfalls keine Probleme bereitet, wird nachfolgend nur der Begriff der «Betrugsdelikte und dergleichen» kurz beleuchtet (E. 4.1) und dann auf jenen der «wirtschaftlichen Berechtigung» (E. 4.2) eingegangen.

4.1

4.1.1 Voraussetzung zur Gewährung der Amtshilfe ist unter anderem ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96. Dieser Begriff ist nach ständiger Rechtsprechung vertragsautonom auszulegen. Er umfasst im Amtshilfebereich den Steuerbetrug (Art. 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] bzw. Art. 59 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]) sowie den Abgabebetrug gemäss Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0). Letzterer gilt eigentlich im Bereich der vom Bund erhobenen Steuern, wird aber im Bereich der Amtshilfe auf die direkten Steuern übertragen. Die blosse Steuerhinterziehung ist hingegen vom Begriff der «Betrugsdelikte und dergleichen» nicht erfasst (Art. 175 DBG bzw. Art. 56 StHG; BGE 139 II 404 E. 9.4; statt vieler: Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.1 f. mit Hinweisen).

Was dies im Hinblick auf das «QI-System» bedeutet, muss hier – mit Blick auf den Verfahrensausgang – nicht näher beschrieben werden (dazu ausführlich BGE 139 II 404 E. 9.2 und E. 9.7 f.; statt vieler: Urteile des BVGer

A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5).

4.1.2 Für eine korrekt errichtete selbstständige juristische Person, deren rechtliche Organisation beachtet wird und welche die notwendigen Formalakte einhält, ist die dogmatische Trennung zwischen der juristischen Person einerseits und dem oder den an ihr Berechtigten andererseits grundsätzlich auch steuerlich zu akzeptieren. Von dieser Trennung kann allenfalls dann abgesehen werden, wenn das anwendbare Steuerrecht trotz (zivilrechtlicher) Selbstständigkeit festlegt, es sei von einer transparenten Struktur auszugehen und es sei steuerlich nicht die juristische Person, sondern jemand Dritter als «Beneficial Owner» zu qualifizieren (E. 4.2). Soweit nicht derartige steuerrechtliche Spezialbestimmungen bestehen, ist auch steuerrechtlich von zwei getrennten Steuersubjekten auszugehen (Urteil des BVGer A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.5 m.w.H.).

Umgekehrt ergibt sich aus dem Grundsatz, wonach bei Gründung und Zwischenschaltung einer juristischen Person deren eigenständige Struktur zu beachten ist, dass bei Negierung der unterschiedlichen Rechtssphären durch den wirtschaftlich Berechtigten im Ergebnis nicht von getrennten, unabhängigen Rechtssubjekten auszugehen ist. Vielmehr erscheint in diesem Fall eine Berufung auf die rechtliche Selbstständigkeit als rechtsmissbräuchlich, als entgegen Treu und Glauben geltend gemacht (vgl. BGE 108 II 213 E. 6 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.5). Dass Gesellschaften aus QI-Sicht grundsätzlich als wirtschaftlich Berechtigte gelten, ändert nach dem Gesagten nichts daran, dass Amtshilfe geleistet werden kann, wenn die eigenständige Struktur der Gesellschaft missachtet wurde (Urteile des BVGer A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.5 m.w.H., A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.6).

4.1.3 Im schweizerischen Bankverkehr wird das sogenannte «Formular A» zur Feststellung der an einem Konto wirtschaftlich berechtigten bzw. letztbegünstigten Person verwendet. Dieses dient nicht steuerlichen, sondern anderen Zwecken (wirtschaftliche Hintergründe, Hinweise bei Strafuntersuchungen, Geldwäscherei etc; Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.4). Damit ist es grundsätzlich möglich, dass auf dem «Formular A» eine andere Person als wirtschaftlich berechtigte angegeben wird als auf dem Formular «W-8BEN», das den wirtschaftlich Berechtigten für US-Steuerzwecke identifiziert, und dennoch

beide Formulare korrekt ausgefüllt wurden. Allein der Umstand, dass jeweils andere Personen als wirtschaftlich Berechtigte auf den beiden Formularen angegeben werden, führt noch nicht zum begründeten Verdacht, dass falsche Angaben gemacht wurden. Jedoch genügt die Tatsache, dass bezüglich identischer Vermögenswerte einmal eine, ein anderes Mal eine andere Person als wirtschaftlich Berechtigte aufgeführt wird, um weitere amtshilferelevante Abklärungen auszulösen. Treten alsdann weitere einschlägige Hinweise hinzu, kann sich ein begründeter Verdacht ergeben (Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5.6).

Die Aussage im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6662/2010 vom 27. Juni 2011 E. 6.1-6.2, die von der ESTV herangezogen wird, bezog sich auf den konkreten Fall. Selbst dort wurde aber nur festgehalten, dass die ESTV insbesondere (also nicht etwa «ausschliesslich») aufgrund des «Formulars A» von der wirtschaftlichen Berechtigung der dort betroffenen Person ausgehen durfte. Soweit dort festgehalten wurde, dass nicht von Bedeutung sei, aus welchen Gründen der dortige Beschwerdeführer von der Bank als wirtschaftlich Berechtigter genannt wurde, sondern es sich vielmehr um eine Sachverhaltsannahme handle, welche vom Beschwerdeführer klarerweise und entscheidend zu entkräften sei, ist darauf hinzuweisen, dass die Sachverhaltsannahme sich auch in diesem Fall nicht ausschliesslich auf das «Formular A» stützte (unter anderem unterschrieb der dortige Beschwerdeführer sämtliche Zahlungsaufträge). Gleiches gilt für das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5974/2010 vom 14. Februar 2011 E. 4.2.1 f., zumal in letzterem Verfahren die Beschwerde gutgeheissen wurde. Dass das «Formular A» allein nicht genügt, damit die wirtschaftliche Berechtigung der darauf genannten Person angenommen wird, wurde vom Bundesverwaltungsgerichts in der Folge in zahlreichen Urteilen auch so bestätigt (statt vieler: das zuvor genannte Urteile des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 5.3.5, A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5.6, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.4 und 7.5.7).

4.2 Zur Beurteilung, ob ein auf eine Gesellschaft lautendendes Konto wirtschaftlich durch eine US-Person gehalten wird («beneficially owned»), ist entscheidend, inwiefern die US-Person das sich auf dem Konto der Gesellschaft befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte durch den formellen Rahmen der Gesellschaft hindurch wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen kann. Hat die fragliche US-Person die Entscheidungsbefugnis darüber, wie das Vermögen auf dem Konto verwaltet wird und/oder, ob und bejahendenfalls wie dieses oder die daraus erzielten Einkünfte verwendet werden, hat sich diese aus wirtschaftlicher Sicht nicht von diesem Vermögen und den damit erwirtschafteten Einkünften getrennt (KLAUS VOGEL on Double Taxation Conventions, 3. Aufl., London/Den Haag/Boston 1997, Preface to Arts. 10-12, N. 8 f.; teilweise wiedergegeben in: ERIC KEMMEREN, in: Reimer/Rust [Hrsg.], Klaus Vogel On Double Taxation Conventions, Bd. 1, 4. Aufl., Alphen aan den Rijn/New York 2015, Preface to Arts 10 to 12, N. 41 mit weiterführenden Hinweisen in N. 42 ff. und N. 129 ff.). Ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle über das sich auf dem Konto befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte tatsächlich in der relevanten Zeitperiode vorgelegen haben, ist im Einzelfall anhand des rein Faktischen zu beurteilen. Insbesondere sind die heranzuziehenden Kriterien bzw. Indizien auch davon abhängig, welche (Rechts-)form für die Gesellschaft gewählt wurde (BVGE 2011/6 E. 7.3.2; statt aller: Urteile des BVGer A-6118/2011 vom 5. Januar 2012 E. 4.4, A-8003/2010 vom 24. Oktober 2011 E. 4.4, A-7429/2010 vom 16. September 2011 E. 7.3.1, A-2014/2011 vom 4. August 2011 E. 8.2.3).

5.

5.1 Das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen erfüllt die formellen Voraussetzungen (vgl. E. 3.1). Dies wird grundsätzlich nicht bestritten, wobei der Beschwerdeführer die genügende Identifizierung der betroffenen Person in Frage stellt, dann aber nicht weiter darauf eingeht, da kein genügender Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen» bestehe. Im Übrigen hat das Bundesverwaltungsgericht in einem ähnlichen Fall festgestellt, dass die Angabe einer Fallnummer, die letztlich die eindeutige Identifikation der betroffenen Person(en) zulässt, genügt (Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 6.3.2). Dass die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, ergibt sich zudem aus den Akten, weshalb darauf nicht weiter eingegangen werden muss.

5.2 Zu prüfen ist, ob eine der in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen vorliegt. Denn, wäre dies der Fall, dürfte auf das Amtshilfeersuchen nicht

eingetreten werden (E. 3.3). Nicht in Frage kommt dabei Art. 7 Bst. b StAhiG, denn die vom IRS erbetenen Informationen werden von den Amtshilfebestimmungen klarerweise umfasst. Unbestritten ist, dass die Informationen, auf denen das Ersuchen beruht, nicht unter Verletzung schweizerischen Rechts erlangt wurden. Letzteres wurde im Übrigen vom Bundesverwaltungsgericht in Bezug auf einen ähnlichen Fall bestätigt (Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 6.4 ff.). Damit bleibt darauf einzugehen, ob es sich beim Amtshilfeersuchen des IRS um eine sogenannte «fishing expedition» handeln könnte (E. 3.3).

5.2.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, dem Amtshilfeersuchen sei kein begründeter Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen» zu entnehmen. Einerseits sei klar, dass der IRS nur die von der Bank übermittelten Charakteristika übernommen, diese in allgemeine Aussagen eingebettet und keine eigenen Nachforschungen angestellt habe. Hätte er eigene Angaben über den Kontoinhaber gehabt, hätte er selber feststellen können, dass die Charakteristika teilweise falsch seien. Andererseits genügten die im Amtshilfeersuchen aufgeführten Charakteristika nicht, um den Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen» zu begründen. So werde nicht beschrieben, inwieweit das «Spiel der Gesellschaft» nicht gespielt worden sei, welche Position der Beschwerdeführer innerhalb der Gesellschaft innegehabt hätte, und inwieweit Gelder entgegen den Interessen der Gesellschaft bezogen worden sein sollten. Es werde auch nicht dargelegt, dass und weshalb Bankformulare falsch ausgefüllt worden seien.

5.2.2 Zunächst ist festzuhalten, dass der IRS keine weiteren Untersuchungen tätigen konnte, weil ihm dazu die Informationen fehlten. So bestätigt er im Amtshilfeersuchen denn auch zu Recht, dass er die üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft habe.

5.2.3 Weiter hat sich die ESTV bei der Beantwortung der Frage, ob sie auf ein Amtshilfeersuchen eintritt, an den im Ersuchen umschriebenen Sachverhalt zu halten. Sie hat auch keine andere Möglichkeit, da sie in aller Regel weitere Informationen erst erhält, wenn sie auf das Ersuchen eintritt und solche Informationen von den Inhabern verlangt. Die ESTV hat dabei zunächst nur eine prima-facie-Prüfung durchzuführen, bevor sie auf ein Amtshilfeersuchen eintritt (E. 3.1).

5.2.4 Aus dem im Ersuchen umschriebenen Sachverhalt ergibt sich ein Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen», wie

nachfolgend zu zeigen ist, wobei darauf mit Blick auf das Ergebnis des vorliegenden Verfahrens nur kurz eingegangen wird:

Gemäss dem im Amtshilfeersuchen beschriebenen Sachverhalt war auf dem «Formular A» der (namentlich noch nicht bekannte) Beschwerdeführer als wirtschaftlich Berechtigter am streitbetroffenen Konto angegeben. Zudem habe er dem Direktor der Gesellschaft, auf deren Namen das Konto gehalten wurde, Anweisungen erteilt. Auch seien grössere Summen an Familienmitglieder des Beschwerdeführers überwiesen worden sowie auf andere Konten, die im Namen derselben Gesellschaft gehalten worden seien. Da auf dem Konto US-Wertschriften gehalten worden seien und der wirtschaftlich Berechtigte eine US-Person sei – so das Amtshilfeersuchen zumindest sinngemäss – hätte gemäss dem QI-Agreement zumindest die «backup withholding tax» zurückbehalten werden müssen. Dies sei aber nicht geschehen. Auch seien notwendige Formulare in den Bankakten nicht vorhanden. Somit sei das Konto verschleiert worden.

5.2.5 Hieraus ergibt sich, dass der IRS konkrete Angaben machen konnte, wie er durch das Vorschieben einer Tarngesellschaft getäuscht worden sei, auch wenn nicht alle Ausführungen im Ersuchen für die Frage, ob «Betrugsdelikte und dergleichen» vorliegen, relevant sind.

Der Beschwerdeführer bringt vor, gewisse Angaben im Amtshilfeersuchen seien nicht korrekt (so ergibt sich aus den Akten, dass zwar tatsächlich kein Formular «W-8BEN» vorhanden ist, jedoch ein dazu äquivalentes Formular [Bankakten Paginiernummer ...; Beschwerdebeilage {nachfolgend: BB} 7], in welchem die Kontoinhaberin als wirtschaftlich Berechtigte angegeben wird). Dies schadet jedoch nicht. Das Amtshilfeersuchen dient ja erst dazu, offene Punkte zu klären, so dass Lücken oder kleinere Widersprüche zwischen dem Ersuchen und den Akten vorliegen dürfen (E. 3.3).

5.2.6 Es handelt sich demnach beim hier zu beurteilenden Ersuchen des IRS um eine zulässige gezielte Anfrage, aus der klar hervorgeht, warum der IRS eine Person, die aufgrund der Angaben im Ersuchen zweifelsfrei identifiziert werden kann, verdächtigt, «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen zu haben. Eine «fishing expedition» liegt gerade nicht vor. Auch widerspricht das Ersuchen nicht dem Verhältnismässigkeitsprinzip. Es ist nicht notwendig, dass der IRS im Ersuchen das konkrete Vorgehen detailliert nachzeichnet. Zu den konkreten Vorbringen des Beschwerdeführers (E. 5.2.1) kann in der gebotenen Kürze festgehalten werden, dass detailliertere Ausführungen des IRS nicht nötig sind.

Die ESTV ist damit zurecht auf das Amtshilfeersuchen des IRS eingetreten und hat von der Bank weitere Auskünfte verlangt.

5.3 Vorliegend ist vor allem bestritten, dass der Beschwerdeführer am streitbetroffenen Konto wirtschaftlich berechtigt gewesen sei. Die Situation stellt sich folgendermassen dar:

5.3.1 Der Beschwerdeführer ist im «Formular A» als wirtschaftlich Berechtigter am streitbetroffenen Konto angegeben (Bankakten Paginiernummer [nachfolgend: PN] …). Gleich anschliessend findet sich eine (alte) Passkopie des Beschwerdeführers in den Akten (PN …). Treten nun weitere Elemente hinzu, die auf die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers hindeuten, wird angenommen, der Beschwerdeführer sei am Konto wirtschaftlich berechtigt (E. 4.1.3). Der Beschwerdeführer hat mit Schreiben vom […] 2009 gegenüber der Bank eine vom Direktor und vom Sekretär der Gesellschaft zuvor der Bank erteilte Anweisung bestätigt (PN …). Hierbei handelt es sich um das einzige Dokument, in dem belegt ist, dass der Beschwerdeführer mit der Bank in Bezug auf das streitbetroffene Konto in Kontakt trat. Allerdings erteilte der Beschwerdeführer der Bank keine Anweisungen (wie dies im Ersuchen steht), sondern bestätigte eine Weisung des Direktors und des Sekretärs der Gesellschaft vom gleichen Tag (PN …). Nicht dargetan ist, dass der Beschwerdeführer in allfällige in Verletzung der corporate governance getätigte Überweisungen involviert war. Soweit ersichtlich wurden sämtliche Anweisungen an die Bank vom Direktor der Kontoinhaberin gegeben.

Die ESTV stützt die Annahme, der Beschwerdeführer sei an der B._____ wirtschaftlich berechtigt weiter darauf, dieser sei alleiniger Begünstigter der Gesellschaft. Die ESTV verweist dabei auf eine Vereinbarung zwischen der Einkommenssteuerbehörde […] auf der einen und unter anderem der B._____ auf der anderen Seite vom […] 2013 (BB 14).

5.3.2 Die Angaben im «Formular A» kombiniert mit der Bestätigung des Beschwerdeführers gegenüber der Bank, dass einer Anweisung des Direktor Folge zu leisten sei, sowie dem Umstand, dass der Beschwerdeführer in der gerade zuvor genannten Vereinbarung vom […] 2013 als Begünstigter genannt wird, genügen, damit sich auch aus den Unterlagen die Vermutung ergibt, der Beschwerdeführer sei am streitbetroffenen Konto wirtschaftlich berechtigt gewesen.

5.4 Mithin ist im Folgenden zu prüfen, ob der Beschwerdeführer diese Vermutung mittels Urkunden klarerweise und entscheidend entkräften kann.

5.4.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, er sei am fraglichen Konto nicht wirtschaftlich berechtigt. Weshalb er auf dem «Formular A» als wirtschaftlich berechtigte Person aufgeführt sei, wisse er nicht. Möglicherweise handle es sich um einen «copy-past-Fehler», der entstanden sei, als ein anderes Konto, an dem er (ebenfalls zu Unrecht) auf dem «Formular A» als wirtschaftlich berechtigte Person bezeichnet worden sei, auf das streitbetroffene Konto transferiert worden sei.

Das genannte Bestätigungsschreiben vom […] 2009 habe er verfasst, weil die Bank dies verlangt habe. Der Direktor und der Sekretär der Kontoinhaberin hatten gleichentags ein Schreiben an die Bank verfasst, in dem sie die Bank anwiesen, den genannten «Fund» zu übertragen (Bankakten Paginiernummer …). Ohne Zustimmung des wirtschaftlich Berechtigten habe die Bank die Übertragung nicht vornehmen wollen. Gemäss «Formular A» sei der Beschwerdeführer wirtschaftlich Berechtigter gewesen und weil es einfacher gewesen sei, die gewünschte Unterschrift zu leisten als der Bank zu erklären, dass die Anweisung ohne eine Bestätigung gültig sei, habe der Beschwerdeführer auf Bitte des Direktors sein Einverständnis gegeben.

5.4.2 Gegen Letzteres bringt die ESTV vor, spätestens an diesem […] 2009 habe der Beschwerdeführer merken müssen, dass er auf dem «Formular A» als wirtschaftlich Berechtigter aufgeführt worden sei und es der Bank melden müssen, wenn dies tatsächlich zu Unrecht der Fall gewesen wäre.

5.4.3 Der Beschwerdeführer hat schon vor der ESTV ein «Fiduciary Agreement» vom […] 2009 zwischen [einer Person aus seiner Verwandtschaft] und dem Direktor der B._____ eingereicht (BB 10). In diesem Vertrag sind [die Person aus der Verwandtschaft] des Beschwerdeführers als «Principal» und der Direktor als «Trustee» aufgeführt. Der Beschwerdeführer wird nur einmal, nämlich in Ziff. 8 des Vertrages, erwähnt. Dort steht, dass [die Person aus der Verwandtschaft] des Beschwerdeführers, […], wünsche, dass alle Werte in der Gesellschaft 30 Tage nach ihrem Tod an den Begünstigten, […] X._____ […] verteilt würden.

5.4.4 Weiter liegt ein Dokument vom […] als «Zusatz» unter anderem zum soeben genannten Vertrag in den Akten (BB 16), in dem [die Person aus seiner Verwandtschaft] festhält, dass alle Ausschüttungen an [den Beschwerdeführer …] unter einer der folgenden beiden Vorbedingungen gemacht würden, je nachdem, welche zuerst eintrete: Entweder, wenn der Beschwerdeführer [in einem bestimmten Land lebe], oder fünf Jahre nach ihrem Tod.

5.4.5 Aus diesen Unterlagen (E. 5.4.3 und 5.4.4) schliesst der Beschwerdeführer, dass er keine Verfügungsmacht über das streitbetroffene Konto besessen habe, sondern dass noch im Jahr 2013 die alleinige Verfügungsmacht bei [der Person aus seiner Verwandtschaft] gelegen habe.

5.4.6 Aus dem «Fiduciary Agreement» vom […] 2009 zwischen [der Person aus der Verwandtschaft] des Beschwerdeführers und dem Direktor der B._____ (E. 5.4.3) geht hervor, dass tatsächlich [die Person aus der Verwandtschaft] als wirtschaftlich Berechtigte der Gesellschaft zu gelten hat, verfügt sie hier doch über die Werte dieser Gesellschaft. Deutlich wird daraus auch, dass der Beschwerdeführer erst nach dem Tod [der Person aus der Verwandtschaft] die Verfügungsmacht erhalten soll. Noch klarer geht dies aus dem Zusatz vom […] 2013 hervor (E. 5.4.4), worin [die Person aus der Verwandtschaft] den Übergang der Verfügungsmacht an Bedingungen knüpft, dies im Übrigen auch noch nach dem vom Ersuchen umfassten Zeitraum. Damit handelt es sich bei [der Person aus der Verwandtschaft] des Beschwerdeführers nicht nur um die zivilrechtliche Eigentümerin (wie dies die ESTV mit Hinweis auf das Urteil des BVGer A-6662/2010 vom 27. Juni 2011 E. 6.3 geltend macht), sondern auch um die für den fraglichen Zeitraum tatsächlich wirtschaftlich Berechtigte. Dem Beschwerdeführer kommt zu Lebzeiten [der Person aus seiner Verwandtschaft] eben gerade keine Verfügungsmacht zu, würden doch sonst die Anweisungen [der Person aus seiner Verwandtschaft] ihres Sinns entleert. Dass diese Unterlagen nicht die tatsächlichen Verhältnisse wiedergeben würden, ist weder ersichtlich noch von der ESTV geltend gemacht.

5.4.7 Da der Beschwerdeführer gemäss einer «substance-over-form-Betrachtung» nicht am streitbetroffenen Konto wirtschaftlich berechtigt ist, weil ihm gerade keine Verfügungsmacht über dieses Konto zukommt, konnte er auch der Bank keine Anweisungen erteilen. Unter diesen Umständen ist sein Vorbringen, dass er die Anweisung des Direktors und des Sekretärs der B._____ nur aufgrund deren Wunsches bestätigt habe und um längere Diskussionen mit der Bank zu vermeiden, nachvollziehbar. Er

konnte den Verdacht, er sei am streitbetroffenen Konto wirtschaftlich berechtigt, klarerweise und entscheidend entkräften.

5.4.8 Die Vereinbarung, welche die Einkommenssteuerbehörde […] mit der B._____ und anderen Gesellschaften schloss und in welcher der Beschwerdeführer als Begünstigter an der Kontoinhaberin bezeichnet wird (E. 5.3.1), ist im Zusammenhang mit den zuvor genannten Urkunden zu lesen (E. 5.4.3 und 5.4.4). Daraus ergibt sich, dass der Beschwerdeführer zwar Begünstigter ist, von diesem Recht aber erst nach dem Tod [der Person aus der Verwandtschaft] Gebrauch machen kann. Im relevanten Zeitpunkt lebte [die Person aus seiner Verwandtschaft] jedoch noch, weshalb insgesamt festzustellen ist, dass der Beschwerdeführer im relevanten Zeitraum gerade keine Verfügungsmacht über die Beschwerdeführerin oder über das von dieser gehaltene, streitbetroffene Konto haben konnte. Das Abkommen [der Person aus seiner Verwandtschaft] mit der Steuerbehörde ändert somit nichts an der Feststellung, dass dem Beschwerdeführer der Beweis gelungen ist, dass er nicht an der B._____ und auch nicht am von dieser gehaltenen, streitbetroffenen Konto wirtschaftlich berechtigt war. Dass der «beneficiary» in Trust-Konstellationen nicht notwendig mit der wirtschaftlich berechtigten Person gleichzusetzen ist, hat das Bundesverwaltungsgericht bereits in früheren Verfahren entschieden (Urteile des BVGer A-6640/2010 vom 19. Mai 2011 E. 5.5.3, A-6455/2010 vom 31. März 2011 E. 4.3, A-6903/2010 vom 23. März 2011 E. 5.3, A-7012/2010 vom 21. März 2011 E. 5.4; vgl. auch Urteil des BVGer A-6660/2010 vom 12. August 2011 E. 5.3-5.5.2).

5.4.9 Nur am Rand sei hier angemerkt, dass mittlerweile selbst die Bank Zweifel an der wirtschaftlichen Berechtigung des Beschwerdeführers sowie an einer Verletzung der corporate governance hegt (Sachverhalt Bst. D; BB 6).

5.4.10 Nach dem Ausgeführten ist dem Beschwerdeführer gelungen, den Verdacht, er sei am streitbetroffenen Konto wirtschaftlich berechtigt, klarerweise und entscheidend mittels Urkunden zu entkräften.

5.5

5.5.1 Unter diesen Umständen kann offenbleiben, ob die vom streitbetroffenen Konto erfolgten Zahlungen geschäftlich begründet waren, denn da der Beschwerdeführer nicht an diesem Konto wirtschaftlich berechtigt war, ist eine Voraussetzung, damit die Kontodaten dem IRS im Rahmen des Amtshilfeverfahrens zu übermitteln wären, nicht erfüllt. Damit sind für

das vorliegende Verfahren alle mit diesem Konto in Zusammenhang stehenden Umstände irrelevant.

5.5.2 Auf die weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers muss nicht mehr eingegangen werden.

5.6 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen, die angefochtene Verfügung aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern.

6.

6.1 Bei diesem Verfahrensausgang sind dem obsiegenden Beschwerdeführer und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 VwVG). Der im vorliegenden Verfahren geleistete Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

6.2 Die ESTV hat dem obsiegenden Beschwerdeführer die ihm erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie gestützt auf die Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Die Parteientschädigung des Beschwerdeführers für die ihm erwachsenen notwendigen Auslagen ist mangels Kostennote aufgrund der Akten und nach freiem richterlichem Ermessen praxisgemäss auf insgesamt Fr. 7'500.-- festzusetzen. In diesem Betrag ist die Mehrwertsteuer nicht enthalten, weil aufgrund des ausländischen Wohnsitzes des Beschwerdeführers in Bezug auf die Leistung seiner Rechtsvertreterin von einem (steuerbefreiten) Dienstleistungsexport auszugehen ist (vgl. Art. 8 Abs. 1 sowie Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]; Urteil des BVGer A-8400/2015 vom 21. März 2016 E. 10.2).

7.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen

um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die angefochtene Schlussverfügung der ESTV vom 22. Februar 2016 wird aufgehoben. Es wird keine Amtshilfe geleistet.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der im vorliegenden Verfahren geleistete Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die ESTV wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 7'500.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Susanne Raas

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84*a*, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: